

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Sestavení výsledovky dle US GAAP

Preparation of income statement according to US GAAP

Student: Kateřina Miksteinová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2008

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

ve smyslu § 17, odst. f, zákona č. 111/98 Sb. a Studijního a zkušebního řádu pro studium v bakalářských studijních programech Vysoké školy báňské – Technické univerzity Ostrava, čl. 23 až 26

Jméno studenta: **Kateřina Miksteinová**

Studijní obor: **Účetnictví a daně**

Název tématu:

Sestavení výsledovky dle US GAAP

Anglický název tématu:

Preparation of income statement according to US GAAP

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í (o s n o v a):

Úvod

1. Výchozí předpoklady US GAAP

2. Principy US GAAP

3. Finanční výkazy US GAAP

Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Přílohy

Rozsah průvodní zprávy: 30 – 40 stran

Rozsah příloh: podle potřeby

Seznam odborné literatury:

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: Světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualiz. vyd. Praha: POLYGON, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.

KOVANICOVÁ, D. a KOVANIC, P. *Poklady skryté v účetnictví: Jak porozumět účetním výkazům EU, IAS, US GAAP, ČR.* 4. aktualiz. vyd. Praha: POLYGON, 2001. 294 s. ISBN 80-7273-047-9.

MLÁDEK, R. *Světové účetnictví IFRS - US GAAP*. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2005. 415 s. ISBN 80-7201-519-2.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Datum zadání bakalářské práce: 20. listopadu 2007

Datum odevzdání bakalářské práce: 25. dubna 2008

.....
student

.....
vedoucí BP



.....
vedoucí katedry

.....
děkan

V Ostravě dne 20. 11. 2007

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2 mi byly dány k dispozici.“

Dne 25. 4. 2008



.....
Kateřina Miksteinová

Úvod.....	1
1 Výchozí předpoklady US GAAP	3
1.1 Harmonizace účetnictví.....	3
1.1.1 Harmonizace v rámci Evropské unie	4
1.1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IFRS.....	5
1.1.3 Všeobecně uznávané účetní zásady – US GAAP.....	8
1.2 Vývoj směrem ke konvergenci.....	8
1.3 Obecná charakteristika US GAAP	10
1.3.1 Základní rozdíly mezi US GAAP a českou účetní legislativou	10
1.3.2 Tvorba US GAAP	11
2 Principy US GAAP	13
2.1 Koncepční rámec a další předpisy.....	13
2.2 SFAC 1 - Cíle účetního výkaznictví podniku	14
2.3 SFAC 2 - Kvalitativní charakteristiky účetních informací.....	15
2.4 SFAC 5 - Rozpoznávání a oceňování v účetních výkazech podniku.....	16
2.4.1 Předpoklady.....	16
2.4.2 Zásady	17
2.4.3 Omezení	20
2.5 SFAC 6 – Základní prvky účetních výkazů podniku	22
3 Finanční výkazy US GAAP	25
3.1 Základní charakteristika jednotlivých výkazů.....	25
3.1.1 Rozvaha.....	25
3.1.2 Výsledovka.....	25
3.1.3 Výkaz nerozděleného zisku.....	26
3.1.4 Výkaz Cash Flow	27
3.1.5 Příloha	27
3.2 Společnost ABB s r.o.	28
3.3 Výsledovka ABB s.r.o. Service Ostrava	29
3.3.1 Tržby a náklady	29
3.3.2 Nedokončená výroba.....	30
3.3.3 Tvorba rezerv	30
3.3.4 Opravné položky na skladové zásoby	32
3.4 Výsledovka ABB s.r.o.....	33
Závěr.....	35

Seznam literatury.....	37
Seznam zkratek	
Seznam příloh	

Úvod

Stále více se rozvíjející světová globalizace vyžaduje co nejdůslednější harmonizaci v oblasti účetnictví. Pokud chtějí firmy působit nejen v rámci České republiky, ale také v zahraničí, musí podávat o své činnosti informace srozumitelné i pro zahraniční uživatele.

Důsledkem geografických, historických, kulturních a jiných aspektů se systémy účetnictví v jednotlivých zemích vyvíjely odlišně. Tento vývoj má za následek celou řadu specifik, které ale s rozvojem světové ekonomiky a její globalizace začaly přinášet mnoho problémů z pohledu získávání správných a srovnatelných informací z účetních výkazů. Tento jev vyvolal potřebu a snahu o harmonizaci účetního výkaznictví.

Výsledkem této snahy byla harmonizace v rámci určitého společenství zemí, pro Českou republiku je nejdůležitější harmonizace v rámci Evropské unie. Pro celosvětový trh, ale toto není dostačující. Proto vznikla a dále se stále více rozvíjí harmonizace celosvětová. Zatím existují dva velké proudy, a to Všeobecně uznávané účetní zásady - US GAAP a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IFRS. V současné době se tyto dva proudy stále více snaží o vzájemnou konvergenci.

Pokud chce jakákoliv firma obchodovat své cenné papíry na amerických burzách včetně Newyorské burzy musí používat US GAAP. Právě pro jejich důležitost a aktuálnost jsem si jako téma své bakalářské práce vybrala právě zaměření na US GAAP. Z důvodu limitovaného rozsahu práce jsem si zvolila užší téma „Sestavení výsledovky dle US GAAP“.

Cílem této práce je přiblížit problematiku US GAAP se zaměřením na účetní výkazy a konkrétně na sestavení výsledovky. V praxi jsem se tímto zabývala ve společnosti ABB s.r.o. v organizační jednotce ABB s.r.o. Service Ostrava. Jelikož ABB Group, jíž je tato firma součástí, má obchodovatelné akcie mimo jiné na Newyorské burze, používá US GAAP.

Práce je strukturována do tří částí. První část je věnována harmonizaci účetnictví a základní charakteristice harmonizačních proudů. Druhá část je pak už přímo zaměřena na významné aspekty US GAAP. V poslední části jsou charakterizovány účetní výkazy US GAAP a dále již navazuje část věnovaná výsledovce firmy ABB s.r.o.

Struktura této bakalářské práce respektuje postup od teorie k praktické realizaci. Při jejím zpracování byly využity metody analýzy a syntézy zpracování informací a jejich komparace. Analýza je využita jak v teoretické části při charakterizování harmonizace a specifikaci US GAAP, tak i v praktické části při analyzování účetních výkazů dle US GAAP a samotné výsledovky firmy. Metoda komparace se prolíná celou prací. Je využívána při srovnávání US GAAP s českou účetní legislativou a také při porovnání teoretických požadavků se skutečností v praxi. V závěru je pak pomocí syntézy provedeno zhodnocení.

1 Výchozí předpoklady US GAAP

1.1 Harmonizace účetnictví

Na světě existuje velké množství různých účetních systémů, ale v podmínkách stále postupující globalizace není regulace účetnictví na národní úrovni postačující. I pro účetního je poměrně složité připravovat účetní výkazy za organizační složky svého podniku roztroušené po mnoha zemích světa, protože musí respektovat množství účetních a dalších specifik dané země. Mnohem větší potíže ovšem nastávají u externího uživatele, pokud se má v takovýchto účetních výkazech vyznat. Účetní informace jsou ale potřebné nejen pro realizaci kvalifikovaných podnikatelských rozhodnutí, ale i z hlediska poskytování dotací, podpor a grantů v nejrozličnějších podobách. Zejména mezinárodní investoři mají mít možnost srovnávat údaje, které poskytuje účetnictví firem v různých zemích. Proto existují již delší dobu snahy o to, aby se účetnictví různých zemí přibližovalo, harmonizovalo, a to do té míry, aby předkládané výkazy byly srovnatelné a obecně srozumitelné.

Tyto snahy o harmonizaci účetnictví probíhají ve světě v několika proudech. Jedním z proudů je harmonizace v rámci určitého společenství zemí. Takových hospodářsko-politických seskupení je na světě celá řada, například v jižní Africe, Asii či jižní Americe, ale pro Českou republiku je nedůležitější sbližování účetnictví v rámci Evropské unie. Druhým proudem je úsilí o celosvětovou harmonizaci účetního výkaznictví, jelikož pro světový kapitálový trh nejsou lokální snahy o harmonizaci postačující. Tento trh usiluje o to, aby účetní závěrky kótovaných podniků byly harmonizovány celosvětově. V současnosti podnik vyhotovuje pro burzu, na které je kótován, svoji účetní závěrku podle jednoho ze dvou světově uznávaných souborů standardů, a to podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dříve nazývaných Mezinárodní účetní standardy) nebo podle Amerických všeobecně uznávaných účetních zásad, v závislosti na tom, který z těchto dvou souborů daná burza požaduje.¹

¹ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*, 17. aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2007. 416 s. ISBN 978-80-7273-143-5.

1.1.1 Harmonizace v rámci Evropské unie

Harmonizace účetnictví v rámci zemí EU se uskutečňuje prostřednictvím direktiv. Ty zapracovává každá země EU do své národní úpravy. Avšak i poté, co jednotlivé země zabudovaly do svého účetnictví direktivy EU, zůstávají jejich účetní systémy značně odlišné. Direktivy totiž zahrnují v mnoha případech právo volby, což umožňuje jednotlivé zemi respektovat svá specifika. Těmi může být historický vývoj nebo současné ekonomické prostředí. Důsledkem toho ale je nesrovnatelnost účetních informací v rámci EU. Takže i když se EU snažila o harmonizaci účetnictví prostřednictvím těchto směrnic, právě toto právo volby její snahy maří.

Rada Evropské unie přijala posupně tři direktivy týkající se oblasti účetnictví, které tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie.² Těmito direktivami jsou:

Čtvrtá směrnice

Tato směrnice je výchozím základem harmonizace účetních postupů v rámci Evropské unie. Byla přijata v roce 1978 a upravuje problematiku účetní závěrky. Je zde vymezeno, kterých podniků se týká, zdůrazňuje cíle výkaznictví, určuje používané oceňovací metody, obsahovou strukturu a základní strukturu roční účetní závěrky. Obsahuje dva vzory rozvahy, čtyři vzory výsledovky, obsah přílohy a obsah výroční zprávy. Vymezuje také požadavky na zveřejňování a ověřování. Tato direktiva sice přispěla ke zvýšení kvality účetních výkazů, ale ponechává velký prostor pro právo volby, což opět vede k možným odlišnostem.

Sedmá směrnice

Byla přijata v roce 1983 a upravuje požadavky na konsolidovanou účetní závěrku. Vyžaduje, aby mateřský podnik sestavoval účetní výkazy nejen sám za sebe jako samostatnou právnickou osobu, ale i za celou skupinu. To znamená, že má vyhotovovat konsolidované účetní výkazy a konsolidovanou účetní zprávu, v nichž se zobrazí finanční pozice celé skupiny. Tato směrnice ponechává menší prostor pro právo volby při národní úpravě

² BARTKOVÁ, H., PASEKOVÁ, M. *Mezinárodní účetnictví*. Ostrava: VŠB-TUO, 2006. 170 s. ISBN 80-248-1181-2.

účetnictví, protože konsolidace se většinou týká nadnárodních společností, které mají své pobočky v mnoha zemích světa.

Osmá směrnice

Zabývá se vymezením požadavků na osoby, které mohou vykonávat audit. Stanovuje minimální požadavky k získání kvalifikace auditora. Ale ani tato směrnice nepředstavuje cestu k úplné harmonizaci, protože nepředpokládá uznávání auditorů jedné země jinou členskou zemí EU. Pouze pokud si auditor doplní kvalifikaci o národní legislativě a získá o tom osvědčení, může jej daná země uznat. Tato směrnice byla přijata v roce 1984 a počítá se s její rozsáhlou novelizací, která by upravila problematiku auditu komplexně, včetně zavedení veřejného dohledu nad auditorskou profesí.

Direktivy EU však postupem času zastarávaly a přestaly vyhovovat potřebám hlubší harmonizace. V roce 2000 vyhlásila Evropská komise novou harmonizační strategii, která obsahovala zásadní koncepční změnu. Evropská komise rozhodla, že by nebylo efektivní vytvářet nový samostatný systém standardů, když vhodný soubor nadnárodních standardů již byl vytvořen a neustále se zdokonaluje. Za nástroj regulace byly zvoleny Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Na rozdíl od předchozího záměru harmonizace účetnictví, která používání IFRS pouze umožňovala, tato nová strategie ukládá všem firmám, s jejichž cennými papíry se obchoduje na regulovaných trzích EU, aby sestavovaly konsolidované účetní výkazy v souladu s IFRS. K zabezpečení implementace IFRS do národních účetních systémů zemí EU byl vytvořen schvalovací mechanismus, v němž se posoudí vhodnost jednotlivých standardů pro jejich aplikaci v EU. Takže i když direktivy byly snahou o harmonizaci v rámci Evropské unie, nyní je i v zemích EU hlavním proudem harmonizace účetnictví IFRS.

1.1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IFRS

První krok směřující ke všeobecné harmonizaci byl učiněn v roce 1973, kdy byl soukromou aktivitou profesních účetních institucí zakládajících zemí, kterými byly Kanada, USA, Velká Británie, Austrálie, Francie, Německo, Nizozemí, Japonsko a Mexiko, založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee - IASC). Jeho cílem bylo vypracovat úplný soubor Mezinárodních účetních standardů

(International Accounting Standards - IAS), který by byl celosvětově akceptován. Postupem času dosáhl IASC tak významného postavení, že se o jeho práci začala zajímat celá řada mezinárodních organizací, jako například Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry, Světová banka nebo Evropská komise. To vedlo také k uzavření dohody mezi IASC a Mezinárodní organizací komisí pro cenné papíry, že firmám s jejichž cennými papíry se obchoduje na světových burzách bude doporučováno vyhotovovat své účetní výkazy dle IAS.

Protože však název Mezinárodní účetní standardy nezvýrazňoval dostatečně, že se jedná o úpravu účetního výkaznictví, nikoli o úpravu účtování, byl změněn název na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards - IFRS). Jednotlivé stávající standardy IAS 1 až IAS 41 ale zůstávají v platnosti a nesou nadále označení IAS až do doby jejich novelizace či zrušení. Následně byly přejmenovány i názvy organizací. Nyní je tedy hlavním výkonným orgánem, který řídí tvorbu standardů, řeší řadu projektů jako i projekt konvergence s US GAAP, tak i projekty výzkumné povahy, Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board - IASB). Pro zajištění výkladu sporných účetních postupů je zřízen Výbor pro interpretace (International Financial Reporting Interpretation Committee - IFRIC), který také hodlá zrušit většinu dřívějších interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem (Standing Interpretations Committee - SIC) a nahradit je řadou nových interpretací IFRIC.³

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví zahrnují:

Úvod

Definuje účel IFRS, vymezuje řídicí orgány, jejich pracovní program a postupy. Zahrnuje také stanovy Nadace IASC⁴ jako právní formy, pod níž je veškerá činnost prováděna.

³ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: BOVA POLYGON, 2004. 304s. ISBN 80-7273-095-9.

⁴ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: Světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualiz. vyd. Praha: POLYGON, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.

Předmluva k výkladu standardů

V ní se stanovují cíle formulovat a ve veřejném zájmu vyhlašovat účetní standardy, které by měly být dodržovány při zveřejňování finančních účetních výkazů, propagovat jejich celosvětové přijetí a dodržování a pracovat všeobecně pro zlepšení a harmonizaci právních předpisů, účetních standardů a postupů vztahujících se k předkládání výkazů finančního účetnictví.

Koncepční rámec

Je určen pro sestavování a předkládání účetních výkazů. Nedefinuje účetní postupy pro žádný konkrétní problém, ale vychází z určitých předpokladů jako východisek na nichž je založeno účetní výkaznictví, vymezuje jeho cíle i nástroje. Koncepční rámec je tedy určitou ideovou základnou, na níž je založeno sestavování účetních výkazů a řešení problémů zakotvených v jednotlivých standardech. Zabývá se účetními výkazy určenými nejširšímu okruhu externích uživatelů.

Jeho úkolem je zejména napomáhat:

- Radě při programování harmonizace,
- účetním profesionálům při sestavování účetních výkazů a při zacházení s problémy, které neřeší IAS ani IFRS,
- národním institucím při vytváření národních účetních standardů,
- auditorům při formulování jejich názoru, zda účetní výkazy jsou sestaveny v souladu IFRS/IAS,
- uživatelům účetních výkazů při interpretaci informací obsažených v účetních výkazech sestavených v souladu s IFRS/IAS.

Účetní standardy – IAS/IFRS

Zabývají se podstatnou částí problematiky ovlivňující věcnou náplň účetních výkazů. Jejich předností je zejména řešení jednotlivých problémových oblastí na bázi obecných principů, nikoli na bázi stále se rozšiřujících detailních předpisů a doporučení. Vyhýbají se

jakékoli závazné úpravě výkazů, neurčují účetní model, účtovou osnovu ani nějakou konkrétní souvztažnost.

Interpretace standardů – SIC/IFRIC

Jejich úkolem je poskytnout návod na řešení sporných otázek, které jsou významné a které praxe dosud řeší nejednotně.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nejsou jednou pro vždy danou normou, ale musí se vyvíjet souběžně s vývojem finančního řízení a světové ekonomiky vůbec. Některé standardy jsou proto průběžně revidovány, některé rušeny a nahrazovány jinými. Ani jejich současný počet tedy není konečný. Jelikož IFRS nejsou zákonem, je možné je pružně měnit a přizpůsobovat změnám ve světě. Jejich dalším kladem je také to, že nevychází z žádné národní úpravy jako například US GAAP, ale jsou od začátku tvořeny jako světové, což zvyšuje možnost implementace do národních úprav. Stejně tak je ale i důležité, že neurčuje přesně formální stránku výkazů, ale zaměřuje se spíše na tu obsahovou, čímž zajišťuje lepší srovnatelnost výkazů i bez jejich striktně nařízených forem.

1.1.3 Všeobecně uznávané účetní zásady – US GAAP

Nejpropracovanější a také nejstarší, avšak stále aktualizovaný soubor požadavků týkajících se sestavování a zveřejňování účetních výkazů kapitálových společností, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na burzách cenných papírů, mají USA. Tímto třetím harmonizačním proudem jsou Všeobecně uznávané účetní zásady (US Generally Accepted Accounting principles - US GAAP), kterým jsou věnovány další části této práce.

1.2 Vývoj směrem ke konvergenci

Tyto harmonizační proudy nefungují odděleně, ale navzájem se ovlivňují. Jedním typem vzájemného ovlivňování je, že za podniky registrované na burzách spadajících do prostoru Evropské unie rozhodla jednotně Evropská komise, že tyto podniky mají povinně vyhotovovat své účetní závěrky dle IFRS nebo zajistit srovnatelnost účetních výkazů ostatních podniků, které se řídí direktivami EU, s účetními výkazy sestavenými ve shodě s IFRS.

Globalizace a zejména globalizace kapitálových trhů nutí spolupracovat Radu pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board - FASB), která je odpovědná za US GAAP, s Radou pro tvorbu mezinárodních účetních standardů, která je odpovědná za IFRS. Odstranění odlišností mezi US GAAP a úplnou verzí IFRS by umožnilo investorům snadněji porovnávat jednotlivé příležitosti v nejrůznějších zemích věta a přijímat kvalifikovanější rozhodnutí. Současné projekty obou Rad už tedy nesměřují pouze k harmonizaci účetního výkaznictví pro potřeby kapitálových trhů, ale ke konvergenci, jejímž konečným cílem je dosažení toho, aby účetní závěrky vyhotovované podle US GAAP i podle úplné verze IFRS předkládaly shodně pojímaný věrný a poctivý obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku.

Obě Rady vypracovaly operativní i dlouhodobější plány spolupráce na projektech, z nichž některé krátkodobější již řeší. Ve společném memorandu z počátku roku 2006 oficiálně uznaly svou povinnost rozvíjet vysoce kvalitní, kompatibilní účetní standardy, použitelné pro domácí i mezinárodní finanční výkaznictví. K tomuto účelu přijaly několik zásad:

- existující standardy účetního výkaznictví uvést co nejrychleji do plné kompatibility,
- nejvhodnější cestou k dosažení konvergence účetních standardů je trvale vyvíjet vysoce kvalitní společné standardy,
- při snaze o eliminaci rozdílů mezi dvěma soubory vyžadující významné zlepšení se nebude postupovat podle pramenů FASB nebo IASB, ale vyhotoví se nový společný standard, který bude schopen zkvalitnit finanční informace prezentované investorům,
- trvale koordinovat své krátkodobé i dlouhodobé pracovní programy a ujišťovat se, že i po dosažení souladu bude kompatibilita nadále zachovávána.⁵

Přestože je mezi IFRS a US GAAP mnoho odlišností, jsou si v mnohém také podobné. Jedním ze základních rozdílů je, že US GAAP jsou velmi podrobně propracovány, zatímco IFRS jsou spíše obecné, což se ale za určitých podmínek může doplňovat. Překážkou ale je, že US GAAP byly původně vypracovány především pro USA a americké burzy a ty se nyní brání úplnému uznání IFRS. Pro celosvětovou harmonizaci či konvergenci je však důležité,

⁵ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*, 17. aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2007. 416 s. ISBN 978-80-7273-143-5.

že jí jsou obě Rady nakloněny a oba tyto proudy jsou si v mnohém podobné. Například ani jeden nejsou zákonem a nesnaží se přesně definovat formální stránku věci, takže se ubírají stejným směrem. Konvergence je tedy možná, ale ještě bude trvat řadu let.

1.3 Obecná charakteristika US GAAP

US Generally Accepted Accounting principles neboli Americké všeobecně uznávané účetní zásady jsou sadou zásad, podle kterých se sestavují finanční výkazy, které se předkládají individuálním investorům v USA. US GAAP vznikly jako přímý důsledek krachu na Newyorské burze v roce 1929. Na základě této události se Americký svaz účetních (American Institute of Certified Accountants - AICA) a Newyorská burza dohodli na vytvoření jednotného systému účetnictví. Výsledkem byl Výbor pro účetní postupy (Committee on Accounting Procedure - CAP) a 51 účetních výzkumných zpráv (Accounting Research Bulletins - ARB), které reprezentují první US GAAP. Dále byla vytvořena Komise pro dozor nad cennými papíry a finančními trhy (Securities and Exchange Commission - SEC) s cílem zprůhlednit tyto trhy pro drobné akcionáře a obnovit důvěru v ně. Tato komise učinila pravidla CAP povinnými pro veřejně obchodovatelné akciové společnosti.⁶

1.3.1 Základní rozdíly mezi US GAAP a českou účetní legislativou

US GAAP nejsou účetním systémem, který upravuje postupy účtování, ale jsou systémem finančního reportování, které upravují výstupy. Proto také nedefinují žádnou standardní účtovou osnovu, formu a obsah výkazů nebo souvztažnosti účtů. Toto je již první důležitý rozdíl oproti české účetní legislativě, která postupy účtování upravuje. US GAAP se také vůbec nevěnují sestavování vnitropodnikových reportů nebo finančních zpráv sloužících jako doprovodné informace pro daňové přiznání. Upravují pouze komunikaci mezi firmou a jejím vedením. Zaměřují se především na investory, protože jsou poskytovateli kapitálu, ale jsou odkázáni jen na veřejně dostupné informace. Zatímco české firmy účtují proto, aby byly schopny doložit svou daňovou povinnost a slouží především státu, který je také tvoří.

US GAAP nejsou zákonem, a tak tedy nejsou povinné. Drobní podnikatelé, kteří nepotřebují úvěry od bank je tedy většinou nepoužívají, jelikož jsou náročné na personál i výpočetní techniku a také drahé. Daňový zákon v USA totiž nevyžaduje od podnikatelů, aby

⁶ MLÁDEK, R. *Světové účetnictví*. Praha: Linde Praha, 1998. 687s. ISBN 80-7201-109.

vedli účetnictví, pouze vyžaduje, aby prokazatelně doložili svou daňovou povinnost. Velké podniky, které používají cizí zdroje, musí investorovi doložit jak firma hospodaří, a to předložením auditované finanční zprávy. Jelikož licencovaný americký auditor smí auditovat pouze účetnictví podle US GAAP, musí podnik tyto zásady používat. A zejména pokud chce firma obchodovat své cenné papíry na amerických burzách, vyžaduje Komise pro cenné papíry používání US GAAP.⁷ I v tomto se US GAAP zcela liší od české účetní legislativy, jejíž základ tvoří zákon o účetnictví, jehož dodržování je povinné.

Nedodržování zákonů tedy i Zákona o účetnictví je trestné. Toto je ale také mnohdy jediným důvodem proč jsou zákony dodržovány. Ale ani porušování US GAAP, i když jsou dobrovolné, není beztrestné. Klamavé prohlášení o dodržování US GAAP je v USA trestným činem. A tento čin se často trestá mnohem přísněji než porušení Zákona o účetnictví.

Rozdílů je mezi US GAAP a českou účetní legislativou celá řada. Toto jsou ale hlavní, na první pohled zřejmé odlišnosti, které charakterizují jejich podstatu.

1.3.2 Tvorba US GAAP

Protože US GAAP nejsou zákon, netvoří je zákonodárci, jiní ústavní činitelé či ministerští pracovníci. Jsou tvořeny praxí a nezávislými profesionály. Hlavním tvůrcem US GAAP je Rada pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board - FASB), která je privátní profesní institucí, provádějící svou činnost nezávisle na veřejných účetních a auditorských firmách i na kapitálových společnostech. Její předchůdkyní byla až do roku 1973 Rada pro účetní standardy (Accounting Principles Board - APB), která během své existence vydala 31 Názorů.⁸

FASB se skládá ze sedmi členů, z nichž 3 jsou z účetní profese (auditoři) , 2 z oblasti průmyslu, 1 člen ze školství a 1 z vlády. Tato rada schvaluje nová účetní pravidla na základě velké většiny, tedy 5 a více hlasů. Toto složení znamená, že pokud se shodne průmysl s profesí, mají plnou pravomoc určovat US GAAP. Pouze v situaci, kdy se neshodnou, má vláda možnost ovlivnit finanční účetnictví. Ale pokud auditoři s nějakým pravidlem nebudou

⁷ MLÁDEK, R. *Světové účetnictví US GAAP*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2002. 622 s. ISBN 80-7201-349-1.

⁸ KOVANICOVÁ, D., KOVANIC, P. *Poklady skryté v účetnictví: Jak porozumět účetním výkazům EU, IAS, US GAAP*, ČR. 4. aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2001. 294 s. ISBN 80-7273-047-9.

souhlasit, mohou jeho přijetí zabránit. Tvorbu standardů tedy mohou nejvíce ovlivnit členové účetní profese. Nejvíce tedy záleží na osobách, které tuto problematiku studovali a mají s ní dlouholetou praxi. Což je také značný rozdíl oproti České republice, kde je koncepce národního účetnictví převážně v rukou zákonodárců, kteří jsou většinou z úplně jiného oboru.

2 Principy US GAAP

2.1 Koncepční rámec a další předpisy

FASB publikuje svá stanoviska a vyjádření prostřednictvím koncepčního rámce finančního účetnictví, účetních standardů, interpretací standardů a technických věstníků.

Koncepční rámec (Statements of Financial Accounting Concepts - SFAC)

Je obsažen v řadě obecných konceptů SFAC, které byly vydány v letech 1978 - 1985. Jeho úkolem je určit podstatu a funkce finančního účetnictví a zajistit konzistenci účetních standardů. Jedná se tedy o ideový základ výkazů finančního účetnictví, nikoli o účetní standard.

Skládá se z šesti částí:

- SFAC 1 - Cíle účetního výkaznictví podniku,
- SFAC 2 - Kvalitativní charakteristiky účetních informací,
- SFAC 3 - Nahrazen SFAC 6,
- SFAC 4 - Cíle účetního výkaznictví neziskových organizací,
- SFAC 5 - Rozpoznávání a oceňování v účetních výkazech podniku,
- SFAC 6 - Základní prvky účetních výkazů podniku.⁹

Koncepčním rámcem US GAAP se inspiroval IASB při vypracování svého Koncepčního rámce. Oba jsou co do věcné podstaty ve shodě, ale po formální stránce jsou zpracovány odlišně.

Účetní standardy (Statements of Financial Accounting Standards - SFAS)

Obsahují doporučené účetní postupy, často i s možností volby z více variant, které se užívají v konkrétních oblastech účetnictví. Jsou zevšeobecněním praxe, která je vytváří,

⁹ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: BOVA POLYGON, 2004. 304s. ISBN 80-7273-095-9.

ověřuje, přijímá a pak také respektuje a dodržuje. Jejich počet není konečný, neustále se vytváří další v závislosti na vývoji okolního prostředí. V porovnání s účetními předpisy IAS/IFRS jsou podrobnější a detailněji propracované.

Interpretace účetních standardů (FASB Interpretations - FIN)

Tyto předpisy radí jak aplikovat vydané standardy a další směrodatná ustanovení, a to tak, že je modifikují, objasňují a zpodrobnují.

Technické věstníky (Technical Bulletins - TB)

Slouží jako průvodce, jak se vyznat v účetních standardech a jejich interpretacích a tedy jak je implementovat.

Díky tomu, že jsou US GAAP, tak podrobně propracovány, lze zde najít veškerá řešení obvyklých záležitostí. Ale právě díky této detailnosti, je velmi složité se ve všech těchto předpisech vyznat. Účetní musí při své práci nahlížet do řady příruček typu autoritativních předpisů, jejich interpretací, názorů z praxe a také průvodců. Aby bylo zřejmé, jakou roli hrají při vyhotovování účetních výkazů standardy, různá prohlášení a další předpisy, byla vypracována auditorská směrnice (Statement on Auditing Standards - SAS 69), která zavedla strukturu, která se obecně uznává jako hierarchie GAAP. Jejím cílem je informovat o prioritách při využívání pramenů US GAAP a poskytnout návod k zajištění věrného zobrazení.

2.2 SFAC 1 - Cíle účetního výkaznictví podniku

Cílem je poskytovat informace užitečné pro ekonomická rozhodování jako je investování nebo poskytování úvěrů, dále zajišťovat srozumitelné informace pro ohodnocení budoucích peněžních toků a poskytovat informace o stavu majetku a závazků, jejich změnách a transakcích a událostech, které je mění. Tyto informace musí být dostatečné a dostatečně spolehlivé, aby umožnily investorům a věřitelům správné rozhodování. Kvalita a hodnota finančních dat pak závisí na rozsahu, v jakém je uvedených cílů dosaženo.

2.3 SFAC 2 - Kvalitativní charakteristiky účetních informací

Vymezuje charakteristiky, které činí informace užitečnými. Základními charakteristikami informace je jejich relevance a spolehlivost. Relevance informace umožňuje odhady budoucích okolností, poskytuje zpětnou vazbu a je včasná. Informace je tedy relevantní, pokud uživatelům poskytne základ, podle kterého mohou utvořit odhad do budoucnosti. Ovšem uživatelé jsou jak investoři, tak také věřitelé a jejich pohled na odhad je opačný. Investoři odhadují jaký budou mít přínos zatímco věřitelé, kolik budou muset obětovat. US GAAP tak musí poskytovat informace, které umožní oba druhy odhadů. Finanční informace také poskytuje zpětnou vazbu a umožňuje posoudit, zda dané rozhodnutí bylo správné. I když US GAAP nestanovuje, do kdy se musí informace zveřejnit, aby byla užitečná, musí to být dostatečně brzy.

Spolehlivost informace znamená, že musí být prověřitelná, pravdivá a neutrální. Aby byla informace spolehlivá, musí tedy o ní existovat přesvědčivý důkaz. US GAAP nestanovuje co to přesně je, ani že by musel být v písemné podobě. Jde o důkaz, který přesvědčí auditora, Komisi pro cenné papíry nebo soud. Důležité také je, že informace musí být pravdivá. Zaúčtování nepravdivé informace je podvod a podle amerického trestního řádu trestný čin. Za neutrální se považuje informace, která není zkreslená osobními zájmy těch, kteří informaci poskytli nebo zpracovali. Všeobecně považuje US GAAP za neutrální pouze objektivní informace, tedy takové, které jsou měřitelné v penězích a které jsou podloženy důkazem. US GAAP se dívá nedůvěřivě na všechny odhady a všeobecně neumožňuje, aby odhad sloužil jako důkaz, který potvrzuje správnost zaúčtované částky.¹⁰

Informace musí mít také určité vedlejší vlastnosti, kterými jsou srovnatelnost a neměnnost. Informace musí umožnit investorům porovnat dvě či více firem a také musí být srovnatelná v průběhu času a tedy neměnná.

¹⁰ MLÁDEK, R. *Světové účetnictví US GAAP*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2002. 622 s. ISBN 80-7201-349-1.

2.4 SFAC 5 - Rozpoznávání a oceňování v účetních výkazech podniku

Je návodem, kdy uznávat a jak oceňovat účetní data. Uvádí kritéria, která jsou rozhodující pro určení, kdy a jaké informace budou vykázány. Obsahuje tři základní části, a to předpoklady, zásady a omezení.

2.4.1 Předpoklady

Mezi základní předpoklady patří koncept ekonomické jednotky, předpoklad trvání podniku, oceňování peněžní jednotkou a periodicita.

Koncept ekonomické jednotky (Economic entity)

Ekonomická činnost se identifikuje podle ekonomických (účetních) jednotek, které tuto činnost provozují. Informace o majetku a závazcích dávají smysl jen tehdy, pokud je uživateli jasné, za jaký organizačně - právní celek byly údaje zjištěny. US GAAP ale nevychází pouze z právních forem. Často vyžaduje určování ekonomických činností podle jiných měřítek než jsou vlastnické vztahy. US GAAP zajímá každé seskupení lidí, které používá nějaký majetek k tomu, aby vytvářeli ekonomickou hodnotu. Vyžaduje tedy, aby firmy vykazovaly informace o obchodních jednotkách, pokud jednotky vykazují známky samostatnosti, i když jsou součástí jednoho ekonomického celku.

Předpoklad trvání podniku (Going concern)

Dalším předpokladem je, že ekonomická jednotka bude i nadále vykonávat ekonomickou činnost. Pokud se auditor domnívá, že to nebude možné, musí tento fakt uvést jako součást své zprávy. U právnických osob se jinak předpokládá, že budou fungovat do nekonečna.

Oceňování peněžní jednotkou (Monetary unit)

Důležitý předpoklad je také, že všechny majetky, závazky a veškerá ekonomická činnost se dají měřit v peněžních jednotkách. I když se nějaká ekonomická činnost takto spolehlivě měřit nedá, US GAAP všeobecně považuje peněžní jednotky za jediný spolehlivý

způsob měření účetní události. Peníze totiž nejsou schopny vyjádřit všechno, ale alespoň není pochyb o jejich hodnotě. Bez použití peněžní jednotky by totiž nebylo možné sčítat různé majetkové složky podniku ani zjišťovat jeho finanční situaci.

Periodicita (Periodicity)

Posledním předpokladem je, že ekonomická činnost se dá rozdělit do period. Výsledek hospodaření a finanční pozice podniku se zjišťuje za určitou periodu. Dnes ovšem existuje spíše ze zvyklosti a setrvačnosti, často z toho důvodu, že stát kalkuluje daně ročně. Tvůrci US GAAP si dali cíl, že firmy nebudou podávat zprávy za určitou periodu, ale budou podávat finanční informace v reálném čase.

2.4.2 Zásady

Mezi zásady US GAAP patří historická hodnota, uznání tržeb, časové shodování a plné sdělení. Tyto zásady jsou všeobecně uznávané v zemích, které používají účetní systémy srovnatelné s US GAAP. Těmito zeměmi jsou Austrálie, Kanada, Nový Zéland a Spojené království.¹¹

Historická hodnota (Historical cost)

Historická cena je základním pravidlem, podle kterého se účtují účetní případy. Chápe se jako množství peněz nebo jejich ekvivalentů vynaložených na pořízení určitého majetku. Existuje zde ale jedna výjimka. Pokud spravedlivá hodnota trvale poklesla, je potřeba upravit majetek tak, aby zobrazoval tento pokles. O zvýšení spravedlivé hodnoty se neúčtuje, kromě specificky vymezených okolností, pouze se může o tomto zvýšení informovat v příloze.

Pro oceňování jednotlivých složek majetku se používají tyto ceny:

- Krátkodobé závazky se vykazují v hodnotě, která se rovná nediskontovanému součtu hodnoty majetku nebo služeb, které firma bude muset vydat, aby závazek splnila. Diskontování krátkodobých závazků se nevyžaduje, ačkoli by to bylo

¹¹ MLÁDEK, R. *Světové účetnictví US GAAP*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2002. 622 s. ISBN 80-7201-349-1.

správné, protože by to vyžadovalo příliš mnoho práce za malý přínos, což vyjadřuje omezení cena oproti přínosu.

- Dlouhodobé závazky US GAAP neumožňuje vykazovat v nominální hodnotě, ale musí se diskontovat. Výjimkou jsou půjčky, u kterých firmy platí tržní úrok.
- Pohledávky se vykazují v nominální hodnotě a firma má povinnost vytvořit opravnou položku na nedobytné pohledávky, pokud hrozí riziko nezaplacení.
- Hotovost se vždy vykazuje v nominální hodnotě.
- Tržní cenné papíry jsou oceňovány buď v nominální nebo tržní hodnotě, podle toho, která je nižší.
- Zásoby jsou stejně jako tržní cenné papíry oceňovány tou nižší z nominální nebo tržní hodnoty.
- Investiční majetek je vykázán v pořizovací ceně upravené o oprávk.
- Dlouhodobé finanční investice se vykazují v nominální nebo tržní hodnotě, podle toho, která je nižší, nebo užitím metody sloučení jmění. Tuto metodu lze použít v případě majetkové investic, kde firma vlastní podíl mezi 20% až 50%. Majetkové investice s podílem větším než 50% se konsolidují.
- Cizí měny se vyjadřují v současném kurzu.¹²

Uznání tržeb (Revenue recognition)

Aby mohly být tržby uznatelné, musí být realizované (nebo realizovatelné) a zasloužené. Realizovanými se tržby stanou v případě, že zboží, výrobek nebo služba je vyměněna za peníze nebo příslib zaplacení, který je většinou ve formě pohledávky nebo směnky. Zasloužená je tržba v momentu, kdy prodávající strana splní všechny své povinnosti vůči kupující straně. Těmito povinnostmi se rozumí dodání výrobku, zboží nebo poskytnutí služby.

Všeobecně má firma právo na tržbu pouze v momentu dodání předmětu či poskytnutí služby. Momentem předání podle US GAAP je moment, kdy se předávající strana vzdá kontroly nad daným předmětem. Z toho vyplývá, že se US GAAP nezajímá o fakturaci ani o právní formu dohody, ale pouze o ekonomickou skutečnost.

¹² MLÁDEK, R. *Světové účetnictví*. Praha: Linde Praha, 1998. 687s. ISBN 80-7201-109.

Existují zde ale tři výjimky:

- Procento kompletnosti - pokud se jedná o dlouhodobou dodávku, mohou se tržby uznávat podle kompletnosti zakázky, v momentu zasloužení a bez ohledu na to, jak a kdy se uskuteční aktuální platba. Pokud se prodávající straně předplácí, pak se počáteční tržby účtují do příjmů příštích období a postupně se rozpouští do tržeb podle kompletnosti projektu.
- Konec produkce - u specifických výrobků se snadno zjistitelnými cenami a aktivním trhem, jako jsou například ropa, obilí, ocel, mohou být tržby zaznamenané již při výrobě.
- Riziko nezaplacení - zejména u prodeje na splátky, kdy prodávající strana nese riziko ztráty, může zaúčtovat hrubý zisk až poté, co obdrží hotovost. Pokud toto riziko nese banka nebo jiná třetí osoba na prodávajícího se tato výjimka nevztahuje.

Časové shodování (Matching)

Tato zásada je základem pro třídění výdajů a následně nákladů. Výdaje se uznávají jako náklady pouze v tom období, ve kterém umožnily tržby bez ohledu na to, kdy se zaplatí. Aby se tedy mohl zaúčtovat náklad, musí se také zaúčtovat tržba, se kterou je přímo spojen. Z toho vyplývá, že výdaje spojené s výrobou nejsou podle US GAAP výrobními náklady, ale investicemi do zásob. Náklady se z těchto položek stanou až v momentě prodeje. Toto je významným rozdílem oproti českým účetním předpisům, podle kterých se mnoho položek dává do nákladů dlouho před tím, než se zaúčtuje s nimi spojená tržba.

US GAAP také vyžadují, aby firmy byly schopny co nejpřesněji určit, který konkrétní náklad je spojený s konkrétní tržbou. Tento požadavek však nelze vždy splnit, pak musí firma použít odhad.

Plné sdělení (Full disclosure)

Tato zásada říká, že informace, která je uživatelům poskytnuta, má být dostatečně důležitá, spolehlivá a obsáhlá, aby umožnila informovanému uživateli vytvořit si rozumný názor ohledně finančního stavu firmy a změn v tomto stavu.¹³

Aplikace této zásady způsobuje, že se US GAAP liší od většiny jiných účetních systémů ve světě. Neurčuje totiž jednu danou formu finančních výkazů, ale u každého podniku je forma jiná podle obchodních skutečností.

I zde je ale řada omezení. Prezentovaná informace musí být dostatečně kompletní, ale ne tak, aby jí průměrný uživatel nerozuměl. Musí obsahovat dostatek detailů, ale ty musí být prezentovány tak, aby byly srozumitelné bez větší námahy. A v neposlední řadě je potřeba zvážit užitek přesnosti oproti její ceně.

2.4.3 Omezení

Každý informační systém má svá omezení, která určují, jak přesně systém může popsat realitu. US GAAP uznávají čtyři omezení, a to cena oproti přínosu, podstatnost, průmyslové zvyklosti a zásada opatrnosti.

Cena oproti přínosu (Cost versus benefit)

Toto pravidlo bere na vědomí, že přesnost informace není zdarma, a proto je potřeba porovnat přínos této přesnosti s její cenou. Cena sbírání, konsolidování a vykazování informace musí odpovídat užitečnosti dané informace. US GAAP umožňují flexibilitu při aplikaci pravidel, pokud by výsledek nebyl nepřesností příliš zkreslen. Dalším prvkem tohoto omezení je, že se US GAAP vždy snaží vyvážit nutnost informovat veřejnost nad potřebou utajit nějakou informaci před konkurencí.

¹³ MLÁDEK, R. *Světové účetnictví US GAAP*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2002. 622 s. ISBN 80-7201-349-1.

Mezi náklady přesnosti, které se obvykle berou v úvahu patří například náklady na sbírání, procesování a sdělení informace, dále náklady na kontrolu, náklady na potenciální soudní proces a náklady způsobené, pokud by konkurent danou informaci získal. Přesnost má samozřejmě také své výhody, proto účetní většinou porovnávají také zdlouhavost a užitečnost.

Podstatnost (Materiality)

Určuje podrobnost finančních výkazů. Výkazy musí obsahovat danou informaci, pokud je podstatná při rozhodování uživatele. Vyhláška SFAC 2 říká, že vypuštění nebo zkreslení položky ve finanční zprávě je podstatné, pokud v kontextu souvisejících okolností má velikost této položky takové rozměry, že je pravděpodobné, že úsudek rozumného člověka, který na tuto finanční zprávu spoléhá, by mohl být změněn nebo ovlivněn tím, že by se tato položka nevypustila nebo že by se opravila. Pokud je položka podstatná, tak se musí zveřejnit.¹⁴

Průmyslové zvyklosti (Industry practices)

Určitá odvětví průmyslu, používají praktiky odlišné od normálních postupů. Toto omezení říká, že když firma působí v průmyslovém odvětví, které dělá věci jinak, než je standardní praxe, tak je může dělat tak, jak je dělá každý jiný. US GAAP mají také mnoho pravidel, která platí pouze pro jeden určitý průmysl. Vlastní pravidla mají například banky, pojišťovny nebo kabelové televize.

Zásada opatrnosti (Conservatism)

Je pomůckou při odhadování a říká, že odhad by měl co nejméně přecenit aktiva nebo zisk. Zároveň ale neříká, že by firmy měly položky podhodnocovat. Všeobecně podle US GAAP platí, že pokud je při odhadu rozpětí mezi nejlepší a nejhorší variantou, nemá se automaticky vybrat ta nejhorší varianta, ale ta, která je nejpravděpodobnější.

¹⁴ MLÁDEK, R. *Světové účetnictví US GAAP*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2002. 622 s. ISBN 80-7201-349-1.

2.5 SFAC 6 – Základní prvky účetních výkazů podniku¹⁵

Každý účetní systém se skládá z určitých prvků, ty však nejsou stejné pro všechny systémy. Jedním ze základních rozdílů je, že české účetnictví uznává jako prvky výsledovky jen výnosy a náklady, zatím co US GAAP tržby, náklady, zisky a ztráty. Základních prvků účetních výkazů podle US GAAP je deset.

Tržby (Revenue)

Tržby jsou vzrůst nebo jiné zlepšení majetku jednotky, snížení závazků nebo kombinace obou, kvůli dodání zboží, výrobků nebo poskytnutí služeb či jiných činností, které jsou součástí hlavních nebo podstatných pokračujících ekonomických činností firmy.

Jelikož považuje US GAAP za jediný výdělečný čin tržní transakci, nemůže bez transakce existovat tržba. Tržní transakcí se rozumí výměna, která proběhla dobrovolně a kde zúčastněné strany byly na sobě nezávislé. Dobrovolně pak znamená, že žádná strana nebyla v konkurzu, nebo pod nucenou správou, nebo žádným jiným způsobem do transakce nebyla přinucená. Podle českého účetnictví, výnosy zahrnují změnu stavu zásob a aktivace, což jsou prvky, které podle US GAAP v účetnictví nemohou existovat.

Náklady (Expenses)

SFAC 6 říká, že náklady jsou pokles nebo spotřebování majetku, nabytí závazků nebo kombinace obou, kvůli dodání zboží, výrobků nebo poskytnutí služeb či jiných činností, které jsou součástí hlavních nebo podstatných pokračujících ekonomických aktivit firmy. Z této definice vyplývá, že náklad nemůže být bez tržby a to je opět rozdíl oproti české účetní legislativě.

¹⁵ MLÁDEK, R. *Světové účetnictví US GAAP*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2002. 622 s. ISBN 80-7201-349-1.

Zisky a ztráty (Gains and losses)

Zisky a ztráty jsou změny v hodnotě majetku nebo závazků, neboli v čistém majetku, z vedlejších činností jednotky, a všech ostatních transakcí nebo událostí a okolností kromě tržeb, nákladů, vkladů od majitelů nebo výplat majitelům. Všeobecně se chápou jako výsledek událostí, nad kterými účetní jednotka a její vedení nemají kontrolu.

Souhrnný hospodářský výsledek (Comprehensive income)

Souhrnný hospodářský výsledek je změna ve stavu kapitálu během období, z transakcí a jiných událostí a okolností, kromě transakce majiteli. Zahrnuje tedy všechny změny v kapitálu kromě těch, které jsou výsledkem vkladů od majitelů nebo výplaty majitelům. Dá se také říct, že je to běžný hospodářský výsledek plus nerealizované zisky a ztráty, které se do běžného hospodářského výsledku nezahrnují.

Majetky (Assets)

Majetky jsou pravděpodobné budoucí ekonomické výhody, které určitá ekonomická jednotka obdržela, nebo kontroluje jako důsledek minulých transakcí nebo událostí.

US GAAP přesně nedefinuje co se považuje za pravděpodobné, nicméně ho chápe jako na 85% až 90% jisté. Tento postoj je odlišný od postojů jiných účetních systémů. Například na rozdíl od českého účetnictví a také IAS/IFRS, US GAAP neumožňuje kapitalizaci žádných výdajů spojených s výzkumem a vývojem. Podle US GAAP totiž není dostatečně jisté, že výsledky této činnosti přinesou firmě budoucí ekonomické výhody. Jelikož je cílem ekonomické činnosti vydělat peníze, pak jedinou ekonomickou výhodou podnikání jsou peníze. To znamená, že pouze to, co firmě pravděpodobně přinese peníze, se v budoucnosti může považovat za majetek.

US GAAP všeobecně nezajímají právní formy. Na to, aby firma měla majetek, podle US GAAP stačí, aby tento majetek kontrolovala. Podle US GAAP firma může mít v majetku to, co tam podle českých účetních pravidel mít nemá, jako například leasing. V neposlední řadě, aby se něco dalo považovat za majetek, je nutné, aby se transakce, která přinesla firmě kontrolu ekonomických výhod, už stala. Nestačí pouze očekávání dohody.

Závazky (Liabilities)

Podstata závazků je podobná jako podstata majetku. Závazky jsou pravděpodobné budoucí oběti ekonomické výhody, které pocházejí ze současných povinností firmy převést majetky nebo poskytnout služby jiným jednotkám v budoucnosti, jako důsledek minulých transakcí nebo událostí.

Vlastní kapitál (Equity)

Vlastní kapitál neboli čistý majetek je zůstatkový podíl na majetku firmy, který zbývá poté, co se od majetku odečtou závazky. US GAAP nedává této položce větší význam, hlavně z toho důvodu, že každý stát USA klade na vlastní kapitál jiné požadavky.

Investice od majitelů (Investments by owners)

Investice od majitelů jsou navýšení kapitálu způsobené tím, že majitel obchodního subjektu převede majetek a výměnou dostane vyšší podíl majitelství v obchodním subjektu. Za vklad se považují peníze, právo nebo jiný cenný předmět, ale také poskytnutí služby, odkup nebo převzetí závazků. Majitel musí vždy obdržet kompenzaci v podobě navýšení majitelského podílu, jinak o vklad nelze navýšit kapitál.

Výplaty majitelům (Disbursements to owners)

Výplaty majitelům jsou snížení kapitálu obchodního subjektu způsobené tím, že majitelům obchodního subjektu se předal majetek. Za výplaty majitelům se rovněž dají považovat peníze, právo nebo jiný cenný předmět a také poskytnutí služby, odkup nebo převzetí závazků.

Výměnou za přijaté peníze či jiný majetek se majitel nevzdává majitelského podílu. Pokud by se majitel výměnou za výplatu vzdal podílu nebo jeho části, nejednalo by se o výplaty majitelům, ale o odkup majitelského podílu, případně o likvidaci podniku, nebo jeho části. Také pokud firma svým majitelům prodá zboží, výrobek nebo poskytne službu za méně než je reálná hodnota (fair value) zboží, výrobku nebo služby, rozdíl mezi prodejní cenou a reálnou hodnotou se musí považovat za výplatu majitelům.

3 Finanční výkazy US GAAP

Mezi finanční výkazy US GAAP patří rozvaha, výsledovka, výkaz nerozděleného zisku, výkaz Cash Flow a příloha.

3.1 Základní charakteristika jednotlivých výkazů

3.1.1 Rozvaha

Rozvaha (The balance sheet) je nejrozsáhlejší výkaz US GAAP. Položky uvedené v rozvaze podniku mají být uspořádány způsobem, který je užitečný pro nejrůznější skupiny externích uživatelů. Aby tohoto mohlo být dosaženo, je v klasifikaci položek rozvahy povolena flexibilita. US GAAP nepředepisují závaznou formální strukturu rozvahy, pouze definují jakou a jak podrobnou informaci má konečný výsledek mít.

Běžně se rozvaha dělí do tří hlavních částí, a to majetek, závazky a vlastní kapitál. Majetek se z pravidla prezentuje v pořadí likvidity, i když US GAAP nezakazují jiný způsob seřazení, závazky se prezentují v pořadí splatnosti. US GAAP také vyžadují, aby se majetek i závazky členily na krátkodobé a dlouhodobé.

Z hlediska formálnosti, existují určité konvence, které se musí dodržovat. Rozvaha musí mít oficiální název účetní jednotky, musí být uvedeno, že se jedná o rozvahu a také datum, ke kterému byla vytvořena. Uvádí se také v jakých násobcích jsou dané hodnoty zaznamenány, například v tisících nebo milionech. Další zvyklostí je, že se vždy sčítá směrem dolů, řádky bez čísel jsou nadpisy, položky podtržené dvojitou nebo tučnou čarou jsou konečné součty. První a poslední hodnota v každém sloupci je označena znakem měny. Záporné položky jsou označeny závorkami a často jsou i červeně. A v neposlední řadě se samozřejmě musí strany rozvahy rovnat.

3.1.2 Výsledovka

Výsledovka (Income statement) je běžný výraz pro výkaz, který se správně jmenuje výkaz změn finančního stavu a také se mu běžně říká výkaz zisků a ztrát. Zejména je

využívána investory a vedením k posouzení výkonů společnosti, k porovnání těchto výkonů s výkony minulých let a k odvození možných budoucích výkonů.

Výsledovka dle US GAAP je výrazně odlišná od výsledovky podle českých účetních předpisů. US GAAP nepředepisují její formu ani přesný obsah, tak jak je tomu v českém účetnictví. Udávají, že firmy musí uvést všechny podstatné položky, jako samostatné řádkové položky, a významné položky pak vysvětlit v příloze. Výsledovka podle US GAAP je také odlišná od výsledovky dle IFRS. Mezi základní rozdíly patří, že IFRS dovoluje firmám používat jak účelovou, tak i druhovou výsledovku, ale US GAAP umožňuje pouze účelovou strukturu. Dalším specifikem je, že US GAAP umožňuje firmám určité položky označit jako skutečně mimořádné a také vykazovat položky pod čarou. Položky pod čarou neboli položky vykazované po hospodářském výsledku po zdanění se ve výsledovce vykazují také po zdanění a mohou to být pouze ukončené operace, mimořádné zisky a ztráty a souhrnný hospodářský výsledek.

Používají se běžně dva způsoby vykazování, a to jednostupňová a vícešupňová forma. V jednostupňové formě jsou základní položky provozních a ostatních výnosů rozčleněny do dalších položek a pak sečteny do celkových výnosů. Obdobně je tomu s náklady. Rozdílem mezi souhrnnými výnosy a souhrnnými náklady je pak čistý zisk nebo ztráta za období. Vícestupňová forma výsledovky je členěna podle činností. Odděluje operační a neoperační část a vede k podrobnějšímu členění položek. Operační část zahrnuje položky, které jsou součástí hlavního obchodního zaměření účetní jednotky. Neoperační část pak obsahuje položky, které součástí tohoto hlavního zaměření nejsou.

Formální konvence platí u výsledovky podobně jako u rozvahy. Musí obsahovat název účetní jednotky, název výkazu a období, za které je výkaz sestavován. Součtuje se směrem dolů, konečné součtové řádky jsou podtrženy obvykle dvojitou čarou. Záporná čísla se uvádějí v závorkách, znak pro měnu se umísťuje k prvnímu a poslednímu číslu v každém sloupci.

3.1.3 Výkaz nerozděleného zisku

Výkaz nerozděleného zisku (Statement of retained earnings) je přehledem všech změn ve vlastním kapitálu za určité období, které jsou výsledkem transakcí s majiteli a jiných

události jako je oprava chyb týkajících se nerozděleného zisku. Forma tohoto výkazu opět není předepsána, US GAAP pouze uvádí příklad, jak by mohl vypadat.

3.1.4 Výkaz Cash Flow

Tento výkaz poskytuje především přehled aktuálního peněžního hospodaření firmy, zejména finanční krytí, jeho zdroje a použití. Skládá se ze tří částí, a to peněžní toky z operačních činností, z investičních činností a z finančních činností.

Jsou dvě metody, jak vytvořit část výkazu peněžní toky z operačních činností, přímá a nepřímá. Přímá metoda vyžaduje rozdělení operačních peněžních toků na příjmy a výdaje. Příjmy se rozdělují minimálně do tří kategorií, a to peníze obdržené od zákazníků, obdržené úroky a dividendy a ostatní operační příjmy. Výdaje se rozdělují minimálně na peníze zaplacené dodavatelům a zaměstnancům, zaplacené úroky, zaplacené daně a ostatní operační výdaje. Při použití přímé metody se ve výkazu neobjeví hospodářský výsledek, takže se pro srovnání hospodářského výsledku se stavem hotovosti musí sestavit zvláštní tabulka.

Při použití nepřímé metody jsou nutné úpravy krátkodobé části výkazu Cash Flow. Úpravami mohou být například zvýšení nebo snížení pohledávek, zásob, dodavatelů nebo dalších položek. Změna, tedy rozdíl mezi počátečním stavem a konečným stavem, v krátkodobých aktivech nebo krátkodobých pasívech má určitý vliv na hospodářský výsledek. Následně se tento výsledek musí upravit opačnou změnou, aby se určil peněžní tok.

Auditoři preferují přímou metodu, protože je pro uživatele informativnější, ale firmy a jejich účetní preferují metodu nepřímou, protože je pro méně pracná.

3.1.5 Příloha

Příloha (Footnotes) je neodmyslitelnou částí finančních výkazů, které se vždy vyskytují jako součást výroční zprávy. US GAAP sice nepřikazují vyhotovovat přílohu, ale říkají, že výroční zpráva musí obsahovat přílohu, pokud samotné finanční výkazy neposkytují kompletní obraz stavu společnosti a výsledků jejího podnikání, v praxi tedy vždy.

Příloha se uvádí proto, aby vysvětlila položky obsažené ve finančních výkazech nebo poskytla dodatečnou informaci. Obvykle se zde uvádí informace o transakcích se spřízněnými osobami, přehled dluhů, investic, popis struktury vlastního kapitálu, majetku, srovnávací výkazy za minulých 5 až 10 let, události po dni účetní závěrky a mnoho dalších podle potřeby účetní jednotky. Ve srovnání s přílohou podle českých účetních předpisů je příloha dle US GAAP mnohem podrobnější.

3.2 Společnost ABB s r.o.

ABB s.r.o. v České republice je součástí ABB Group, která je přední světovou společností v oblasti energetiky a automatizace. Poskytuje technologie, které umožňují energetickým a průmyslovým podnikům zvyšovat výkonnost při současném snížení dopadu jejich činnosti na životní prostředí. ABB má okolo 111 000 zaměstnanců ve více než 100 zemích světa. Sídlo je v Curychu.

V České republice působí ABB od roku 1970 a v současné době má asi 2400 zaměstnanců. Klíčové činnosti ABB s.r.o. se dělí do 5 divizí:

- Výrobky pro energetiku,
- Systémy pro energetiku,
- Výrobky pro automatizaci,
- Procesní automatizace,
- Robotika.

Jednou z jejích organizačních jednotek je ABB s.r.o. Service Ostrava, která se zabývá jak službami (opravami a servisem elektrických strojů ve vlastních prostorách, ale také přímo u zákazníka), tak i výrobou (montáž statorů a rotorů DMI 180 – 400). Tato výroba je novým prvkem v podnikatelské činnosti organizační jednotky ABB s.r.o. Service Ostrava. Před třemi lety došlo k přenesení této výroby ze švédského ABB do Ostravy. V posledním roce došlo také k radikální změně orientace této organizační jednotky směrem k zahraničním zákazníkům (v rámci ABB Group světové skupiny), přičemž podíl na tuzemském trhu má mírně rostoucí tendence. ABB s.r.o. Service Ostrava začínala jako společný podnik s navijárnami společnosti Vítkovice a.s. Podíl ABB se ale postupně zvyšoval, až v roce 2000

získala ABB stoprocentní vlastnictví. Nyní má okolo 100 zaměstnanců a jen za poslední rok došlo k nárůstu počtu zaměstnanců o 30%.

ABB s.r.o. stejně jako ostatní ABB v jiných zemích používá US GAAP. Důvodem je jednak zajištění srovnatelnosti výkazů v rámci ABB Group, ale také akcie, které jsou kótovány na burzách v New Yorku, Stockholmu a Švýcarsku .

3.3 Výsledovka ABB s.r.o. Service Ostrava

Podle českých účetních předpisů je přesně daná struktura výsledovky, která obsahuje provozní, finanční a mimořádný výsledek hospodaření. US GAAP ale nepředepisují přesný obsah výsledovky. Vyžadují, aby ji firma sestavila tak, aby odrážela skutečný výsledek jejich podnikání.

Struktura výsledovky ABB s.r.o. Service Ostrava je uvedena v příloze č. 1. V první části jsou tržby, které souvisí s hlavními činnostmi firmy. V druhé části náklady a případné tržby, které nejsou v přímé souvislosti s hlavními činnostmi, jako je například prodej strojů. V poslední části je zisk před úroky a daněmi, který je dále upravován.

Firma ABB s.r.o. provádí účetní závěrku měsíčně, aby mělo vedení v Curychu co nejpresnější aktuální informace o hospodaření jednotlivých jednotek a mohlo je tudíž navzájem porovnávat a hodnotit.

3.3.1 Tržby a náklady

Tržby jsou rozlišeny podle toho k jakému subjektu se vztahují. Nejdříve jsou vykazovány tržby za zboží, prodej materiálu a za služby třetí straně, což jsou jiné subjekty než ABB. Samostatně jsou pak vykazovány tržby za zboží, služby a prodej materiálu jiné ABB, ať už jiné organizační jednotce v rámci ABB s.r.o. nebo ABB v jiné zemi. Vzhledem k definici tržeb a zásadě uznání tržeb se zde nemohou vyskytnout položky aktivace nebo změna stavu zásob, jako tomu je v českém účetnictví.

Náklady má ABB s.r.o. Service Ostrava ve své výsledovce velmi podrobně členěny. Velká část z nich odpovídá českému pojetí, ovšem s rozdílem nutnosti dodržení zásad

US GAAP, zejména zásady časového shodování. Jsou zde ale také položky, které jsou odlišné.

3.3.2 Nedokončená výroba

Nedokončenou výrobu tvoří souhrn veškerého skutečně spotřebovaného materiálu na konkrétní zakázce včetně spotřebovaných služeb a odpracovaných hodin na zakázce. Tento souhrn nezahrnuje marže ani přírážky. Podle US GAAP je nedokončená výroba označována zkratkou WIP (Work in progress). ABB s.r.o. Service Ostrava pro ni používá ve výsledovce položky 790 098 - Tvorba WIP GAAP a 790 099 - Rozpuštění WIP GAAP.

Při výrobě se pořízení materiálu uvede pouze v bilanci na sklad materiálu. Při výdeji tohoto materiálu do spotřeby se sice jeho hodnota objeví v nákladech v položce 411 000 - Spotřeba přímého materiálu, ale zároveň bude ve stejné hodnotě s opačným znaménkem v položce Tvorba WIP GAAP. Náklady na danou zakázku, jsou tedy negovány tvorbou nedokončené výroby a tak je vliv na výsledek hospodaření nulový. Až při dokončení zakázky, fakturaci a zaúčtování tržeb se tento materiál dostane skutečně do nákladů. Jeho hodnota se uvede v položce Rozpuštění WIP GAAP, čímž se vynuluje hodnota nedokončené výroby. Hodnota spotřebovaného materiálu tak zůstane pouze v položce Spotřeba přímého materiálu a bude mít ve výsledovce vliv jak na náklady tak i na výsledek hospodaření.

Tímto postupem je dodržena zásada uznání tržeb, zásada časového shodování i definice nákladů a tržeb podle US GAAP. Narozdíl od českého účetnictví se tedy výroba, při dodržení požadavků US GAAP, obejde bez účtů změna stavu zásob.

3.3.3 Tvorba rezerv

Rezerva se podle US GAAP vytvoří, pokud se očekává, že firma bude muset v budoucnosti předat majetek nebo poskytnout službu, ale existuje značná nejistota o výši nebo načasování konečného výdaje. Jestliže je podmíněná ztráta nebo náklad pravděpodobná a odhadnutelná, rezerva se má vytvořit. Pokud splňuje jen jednu z podmínek, tvořit se nemusí, ale tato událost se musí vysvětlit v příloze.¹⁶ Princip rezerv podle US GAAP je podobný jako v českém účetnictví, ale v některých případech se svou povahou spíše podobají dohadným

¹⁶ MLÁDEK, R. *Světové účetnictví IFRS – US GAAP*. 3. aktualiz. a přepac. vyd. Praha: Linde Praha, 2005. 415 s. ISBN 80-7201-519-2.

účtům. Odlišností je také národní úprava a daňové hledisko, kdy se podle českých účetních předpisů rozlišují rezervy zákonné a ostatní, zatímco US GAAP daňovou problematiku vůbec nebere v úvahu.

Podle US GAAP je možné tvořit mnoho různých druhů rezerv. ABB s.r.o. Service Ostrava používá tyto tři druhy:

- rezervy na dodatečné náklady,
- rezervy na ztrátové zakázky,
- rezervy na záruční opravy.

Každá z těchto rezerv je vykazována v samostatné položce ve výsledovce mezi náklady a zároveň se objevuje i v bilanci firmy. O rezervách a jejich změnách se účtuje měsíčně.

Rezervy na dodatečné náklady

Ve výsledovce této firmy jsou vedeny v položce 563 100 - Tvorba ostatních rezerv - dodatečné náklady zakázky po fakturaci. Tvoří se vždy po fakturaci zakázky v případech, kdy už fyzicky dorazila například dodávka materiálu, ale do konce měsíce nepřišly příslušné doklady. Pak se podle uzavřených obchodních smluv nebo podle odhadu vytvoří na určenou hodnotu tato rezerva. Až po obdržení příslušných dokladů se může rezerva zúčtovat. Z pohledu českých účetních předpisů by se obdobná situace řešila pomocí dohadných účtů pasivních, ale na konci účetního období a bez vlivu na výsledovku.

Rezervy na ztrátové zakázky

Tyto rezervy jsou zachyceny v položce 561 110 - Tvorba / Zúčtování rezervy - ztrátové zakázky. Tento typ rezerv firma využívá v případě plánovaných zakázek a při kontrole nákladů na ně. Pokud se zjistí, že zakázka bude ztrátová, většinou z důvodu příliš vysokých vynaložených nákladů, ale ještě o tom nejsou žádné doklady, tvoří se tato rezerva.

Rezervy na záruční opravy

Jsou tvořeny zejména u rizikových či choulostivých zakázek, u kterých hrozí, že budou reklamovány. Tvoří se však pouze v případě, že existuje doložitelný důvod pro jejich tvorbu. To znamená, že existuje určité riziko a pravděpodobnost vzniku následných nákladů souvisejících se zakázkou po její fakturaci v případě, že zákazník bude zakázku reklamovat v záruční době. Způsob určení odpovídající výše této rezervy musí být upraven ve vnitřních směrnících a ke každé vytvořené rezervě je nutné doložit výpočty, včetně podkladů, které dokládají celou logiku výpočtů. Často tento výpočet vyplývá z podmínek v konkrétní smlouvě. Jako podklady slouží také například vyjádření technického oddělení řízení zakázky, oddělení řízení kvality, posudek obchodního útvaru nebo statistické údaje.

Tvorba této rezervy se zachycuje ve výsledovce v položce 562 100 - Tvorba ostatních rezerv - záruční opravy. Pokud zákazník danou zakázku v záruční době nereklamuje, po jejím skončení se zúčtuje ve stejné položce i ve stejné výši jen s opačným znaménkem. Pokud reklamaci zákazník uplatní, posoudí se její oprávněnost a pokud bude uznána provede se řádná oprava. Dále záleží na výši nákladů spojených s touto opravou a výši rezervy. Když jsou shodné, celá výše rezervy se zúčtuje. Pokud už nadále nepřetrvává důvod pro tvorbu této rezervy, například protože byl nový avšak rizikový materiál nahrazen zcela spolehlivým, znovu se tvořit nebude. Jestliže jsou náklady nižší než vytvořená rezerva je na zvážení, zda ještě existují důvody pro ponechání rezervy do konce záruční doby nebo se zbylá výše rezervy ihned rozpustí.

Kromě těchto rezerv ještě ABB s.r.o. Service Ostrava používá dohadné položky. Ty se netýkají přímých nákladů na zakázky, ale jsou určeny pro náklady režijní. Používají se v případech, kdy je známo, čeho se týkají. Může to být například v případě nákladů na ostrahu nebo energii, kdy na konci měsíce ještě nepřišla faktura. Nejsou vykazovány v samostatné položce ve výsledovce, ale účtují se měsíčně na jednotlivé účty podle charakteru.

3.3.4 Opravné položky na skladové zásoby

Opravné položky na skladové zásoby se používají ke zrealnění hodnot zásob v čase. Ve vnitřních směrnících společnosti je upraveno v jakých případech a v jaké výši se tyto opravné položky tvoří. Ve společnosti ABB s.r.o. Service Ostrava se každý kvartál kontroluje hodnota

zásob na skladě a zda došlo ke změně jejich množství oproti předcházejícím 12 po sobě jdoucím měsícům. Porovnává se, jestli došlo k pohybu u konkrétních položek skladových zásob. Pokud se zjistí, že k pohybu za posledních 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců nedošlo, tvoří se k poslednímu dni kalendářního čtvrtletí opravné položky. V případě jednoho roku bez pohybu jsou tvořeny ve výši 50% a po dvou letech 100%.

Neposuzuje se ale pouze počet kusů na skladě a zda jsou porovnávány počty shodné nebo se liší. Sleduje se, zda se původní kusy materiálu všechny spotřebovaly a byly nahrazeny nákupem dalších nebo se pouze spotřebovala část z nich a zbytek byl bez pohybu. Na hodnotu zjištěného počtu kusů bez pohybu se pak tvoří právě tato opravná položka. Může se stát, že určitý druh materiálu je bez pohybu beze zbytku, pak se tvoří opravná položka z celé hodnoty tohoto materiálu.

Výpočet a zachycení těchto opravných položek má velký vliv na výpočet výsledku hospodaření firmy. Pořízení materiálu na sklad se totiž vůbec neobjevuje ve výsledovce, ale pouze v rozvaze, jako nárůst stavu materiálu na skladě.

Ve výsledovce jsou vykazovány opravné položky na skladované zásoby v nákladech jako samostatná položka 419 910 - Tvorba opravných položek - materiál.

3.4 Výsledovka ABB s.r.o.

Výsledovka společnosti ABB s.r.o. je uvedena v příloze č. 2. Oproti výsledovce organizační jednotky ABB s.r.o. Service Ostrava není tak podrobná. Je to výkaz za celou společnost v České republice, takže jsou zde výsledky za všechny organizační jednotky.

I struktura této výsledovky je značně odlišná od požadavků české účetní legislativy. Také české ekvivalenty k názvům některých položek mají zcela jiný význam. V první části jsou opět tržby týkající se hlavních činností firmy. Rozděleny jsou podle toho, zda se vážou k ABB Group nebo k jiným subjektům. V druhé části jsou uvedeny náklady na výrobu. Rozdílem mezi tržbami a náklady na výrobu je hrubý zisk. Tato položka hrubý zisk neodpovídá jeho českému pojetí, protože to není rozdíl mezi všemi výnosy a náklady. Tento

název vyjadřuje rozdíl mezi tržbami z hlavních činností a náklady, které se přímo k nim vážou.

Další částí jsou náklady na obchod, vedení a administrativu, které již nejsou přímými náklady. Menší část dále může tvořit výsledek z prodaného majetku, což je ale velmi výjimečné. Zisk před úroky a daněmi je pak rozdíl mezi hrubým ziskem a náklady na obchod, vedení a administrativu. Tento zisk před úroky a daněmi je pak dále upravován.

Tato výsledovka je pak pro účely daňového přiznání v České republice převáděna za celou společnost ABB s.r.o. na výsledovku podle českých účetních předpisů, která je pak uložena v obchodním rejstříku.

Závěr

Cíl mé bakalářské práce, který jsem si vytyčila v úvodu, byl splněn. Jelikož je Česká republika členem Evropské unie je pro ni a všechny české podniky důležitá harmonizace v rámci EU. Tato harmonizace nebyla a není dostatečná, a tak si Evropská unie zvolila za nástroj regulace Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Je zavedena povinnost mít sestaveny účetní výkazy v souladu s IFRS, pokud chce firma obchodovat s cennými papíry na regulovaných trzích v EU. Pokud chce mít ale podnik kótované své cenné papíry také na amerických burzách včetně Newyorské burzy ani IFRS mu nestačí a musí používat US GAAP. IFRS a US GAAP se postupně přibližují a plánuje se dosažení úplné konvergence, ale i když jsou si tyto dva směry v mnohém podobné, je také řada odlišností, které konvergenci zatím brzdí. Znalost jednoho z nich však pomáhá porozumět tomu druhému i přes již zmíněné odlišnosti.

US GAAP jsou v mnohém odlišné od českého účetnictví. Předně nejsou dané zákonem. Také nedefinují žádnou směrnou účtovou osnovu, postupy účtování nebo formu a obsah výkazů. Respektují odlišnosti různých firem v různých oborech a kladou tedy pouze požadavky na výsledné informace, které mají sestavené účetní výkazy poskytovat. US GAAP avšak také definují určité principy, které musí firma dodržovat, pokud se rozhodne US GAAP používat.

Česká úprava účetní legislativy, stejně jako řada dalších národních úprav, je především orientována daňově. US GAAP se ale daňovou problematikou vůbec nezabývají. Jsou orientovány především na investory, protože jsou poskytovateli kapitálu, ale jsou odkázáni jen na veřejně dostupné informace. Úřady spravující daně považují jen za dalšího z řady možných uživatelů. Firmy, které používají US GAAP a působí v České republice, musí však pro potřeby daňového přiznání, zjištění základu daně a daně převádět své účetní výkazy na výkazy odpovídající požadavkům české účetní legislativy.

Výsledovka dle US GAAP se od jejího českého protějšku značně liší. Na první pohled je to strukturou a formou výkazu, kdy podle US GAAP žádná předepsaná není a je možné respektovat odlišnosti různých firem. Pokud firma působí v České republice je možné, že řada položek odpovídá českému pojetí, tak jako to je u výsledovky společnosti ABB s.r.o.

a její organizační jednotky ABB s.r.o. Service Ostrava. Na této výsledovce je však také vidět, že některé položky jsou chápány zcela odlišně. Jednak to je dáno tím, že je nutné dodržovat principy US GAAP, na druhou stranu je firmě svěřena velká možnost volby, ale i s tím spojená zodpovědnost.

Seznam literatury

1. BARTKOVÁ, H., PASEKOVÁ, M. *Mezinárodní účetnictví*. Ostrava: VŠB-TUO, 2006. 170 s. ISBN 80-248-1181-2.
2. KOVANICOVÁ, D. a KOVANIC, P. *Poklady skryté v účetnictví: Jak porozumět účetním výkazům EU, IAS, US GAAP, ČR.* 4. aktualiz. vyd. Praha: POLYGON, 2001. 294 s. ISBN 80-7273-047-9.
3. KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*, 17. aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2007. 416 s. ISBN 978-80-7273-143-5.
4. KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: Světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualiz. vyd. Praha: POLYGON, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.
5. KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: BOVA POLYGON, 2004. 304s. ISBN 80-7273-095-9.
6. MLÁDEK, R. *Světové účetnictví*. Praha: Linde Praha, 1998. 687s. ISBN 80-7201-109.
7. MLÁDEK, R. *Světové účetnictví US GAAP*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2002. 622 s. ISBN 80-7201-349-1.
8. MLÁDEK, R. *Světové účetnictví IFRS - US GAAP*. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2005. 415 s. ISBN 80-7201-519-2.

Seznam zkratek

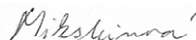
AICA	Americký svaz účetních
APB	Rada pro účetní standardy
ARB	účetní výzkumné zprávy
CAP	Výbor pro účetní postupy
č.	číslo
EU	Evropská unie
FASB	Rada pro standardy finančního účetnictví
FIN	Interpretace účetních standardů
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IFRIC	Výbor pro interpretace
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
SAS	auditorská směrnice
SEC	Komise pro dozor nad cennými papíry a finančními trhy
SFAC	Koncepční rámec finančního účetnictví
SFAS	Účetní standardy
SIC	Stálý interpretační výbor
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
TB	Technické věstníky
USA	Spojené státy americké
US GAAP	Všeobecně uznávané účetní zásady
WIP	nedokončená výroba

Prohlášení o využití výsledků diplomové (bakalářské) práce

Prohlašuji, že

- byl(a) jsem seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo,
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové (bakalářské) práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že údaje o diplomové (bakalářské) práci, obsažené v Záznamu o závěrečné práci, umístěném v příloze mé diplomové (bakalářské) práce, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užít své dílo – diplomovou (bakalářskou) práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25. 4. 2008



.....
Kateřina Miksteinová

Adresa trvalého pobytu studenta:

Benkovice 71, 747 41 Hradec nad Moravicí

Seznam příloh

Příloha č. 1 Výsledovka organizační jednotky ABB s.r.o. Service Ostrava

Příloha č. 2 Výsledovka firmy ABB s.r.o.

Příloha č. 1

07.03.2008

UEC income statement - organizace

1

Účetní okruh 1200
Od období 01
Do období 12
Rok 2007
Vykázané BU:

Vykázaná zisková střediska:

8701	8701 OC	8701 SA	8712	8712 GE	8712 MF	8712 OC
8712 SA	8721	8721 MF	8721 OC	8721 SA	8731	8731 GE
8731 MF	8731 OC	8731 SA	8738	8738 MF	8738 OC	8738 SA

710811 Tržby za zboží 3. strana
710812 Tržby z prodeje materiálu 3. strana
726800 Tržby za služby 3. strana
UE0600 Sales 3rd. party
UE0630 Other operating income, 3rd. party
UE0640 Real-estate rental/leasing income
UE0690 TOTAL REVENUES, 3rd. party
UE0710 Sales & other op.inc.(Ord.rel.)own CC
UE0720 Other oper. income (Non-ord.rel)own CC
710915 Tržby z prodeje zboží - ABB stejná BA jiná BU
710919 Tržby z prodeje materiálu (stejná BA, jiná BU)
710920 Tržby z prodeje materiálu (jiný segment)
726902 Tržby za služby ABB (stejná BA, jiná BU)
726903 Tržby za služby ABB (jiný segment)
UE0740 Sales & other op.inc.(Ord.rel)other CC
UE0750 Other op.income (Non-ord.rel) other CC
UE08E IE Revenues - order related
UE08F IE Revenues - non-order related
940141 II - tržby jiná BU
940161 II - tržby jiný SEG Order retated
940181 II - náklady
UE08I II Revenues - order related
UE08J II Revenues - non-order related
UE0890 TOTAL REVENUES, ABB Group
UE0990 REVENUES
726801 Přefakturace služeb 3.strany
749810 Ostatní provozní výnosy
SS063 Other operating income 3th party
SS083 Other operating income ABB group
411000 Spotřeba přímého materiálu
411052 Drobné cenové difference (MM, oper.DIF)
411155 IE spotřeba přímého materiálu
417001 Prodaný materiál
419910 Tvorba opravných položek - materiál NTD
421010 Materiálové služby pro výrobu a montáž
431002 Spotřeba materiálu - režijní, variabilní
431010 Spotřeba materiálu - režijní, fixní
431012 Spotřeba materiálu - ochranné pomůcky tř.3006
440030 Spotřeba energie
440035 pohonné hmoty ccs - benzín
440036 pohonné hmoty ccs - nafta
440040 voda
519030 Montážní práce
519031 Projekční práce
SS120 MATERIAL & OTHER EXPENSES
462010 mzdy
463020 výplata bonusů
463040 Ostatní personální náklady
470010 Úrazové připojištění NTD
471000 Zákonné sociální pojištění
471001 Zákonné zdravotní pojištění

471003	Zákonné pojištění - Kooperativa
471010	SaZ pojištění k bonusům NTD
471100	zákonné sociální náklady
472000	Ostatní sociální náklady NTD
472004	SF závodn. stravování NTD
472010	Penzijní připojištění
SS140	PERSONNEL EXPENSES
790020	Změna stavu plotovarů(MM operace CBB-AUF)
790030	Změna stavu výrobků
790098	tvorba WIP GAAP
790099	rozpuštění WIP GAAP
SS180	CHANGE IN WIP AND FINISHED GOODS
591401	Účetní odpisy strojů, zařízení a dopr. prostředků
591402	Účetní odpisy - počítačové vybavení
591403	Účetní odpisy - dopr. prostředky, nábytek
591404	Účetní odpisy - testovací zařízení
591451	US - odpisy strojů a zařízení
591452	US - odpisy - počítačové vybavení
591601	Účetní odpisy nástrojů a forem
SS380	DEPRECIATION OF MACHINERY AND EQUIPM.
591201	Účetní odpisy - budovy
SS383	DEPRECIATION OF LAND AND BUILDINGS
511010	Nájem pozemků a budov
512000	nájemné,leasing, pozemky, budovy
513001	ostatní služby, nájem/leasing PC
513003	Ostatní služby - nájem, leasing, zařízení
513004	US eliminace nákladů nájemné-leasing
513020	Nájem dopravních prostředků
SS400	Rent and tenure, leasing
514000	poplatek za externí konzultace
514002	náklady na konzultace - audit, daně
516000	Náklady na školení, nábor
516001	nákl.na jazykové kurzy
517002	cejchování,přezkouš.
517003	hlídací služba
517004	Úklidové služby
517055	IE náklady cejchování, přezkoušení
519010	Ostatní služby NTD
519020	bankovní výlohy a garance
539000	náklady za ostatní služby
SS402	External services / consultancy
521001	spoje-telefony, faxy
521002	poštovné
SS403	Postage, telephone, networks
523000	ostatní náklady na propagaci, reklamu a marketing
523006	Dary peněžní - nesplňující podmínky §20odst.8 NTD
523007	Dary peněžní - splňující podmínky § 20 odst.8 NTD
523046	IE náklady marketing
529000	předplatné periodik, vzdělávací mat., tisk manuálů
529010	Tisk a kopírování
SS405	Advertising, publishing, printing etc.
551002	Ostatní prov. nákl.-poj. zahraniční cesty
SS406	Insurance premiums
553000	Opravy a udržování výrobních zařízení
553001	Opravy a udržování nevýrobních zařízení
553002	opravy aut
553003	opravy budov
SS407	Repairs and maintenance
555000	spotřeba materiálu - kancelářské potřeby
555001	spotřeba materiálu - inventář
555005	spotřeba materiálu - drobný HW
SS408	Office supplies
554100	ostatní daně a poplatky

554101 poplatky zahraničí
554107 správní poplatky
559000 Ostatní provozní náklady
SS409 Cost taxes and miscellaneous
522001 Cestovné do limitu
522300 Náklady na reprezentaci NTD
SS413 Travel and entertainment
511101 Účetní odpis - licence a patenty
518002 EE ost. interní služby ABB (IT, cross-charge apod.
SS421 ABB group technol. agreem. and licenc.
542000 přepravné ostatní
542002 přepravné-automobily
SS422 Spec. projects and sales rel. expenses
563100 Tvor.ost.rezerv-dodateč.nákl.zak.po fakturaci NTD
SS423 Change of provisions
626000 Kurzové ztráty ze závazků
836003 Kurzové zisky ze závazků
SS424 Adjustments and others
SS426 Depreciation of capitalized software
940182 II náklady SAP
940183 II náklady účtárna
940184 II náklady informační systémy
940186 II náklady SOX
940189 II náklady HR center
SS998 Internal services and transfers
SS999 Transfer to another code
919002 Interní zakázky
918169 Alloc.exp.-Other exp
918165 Alloc.exp.-Insurance
902216 Výroba 12
902219 Km auta firemní
902311 Systems Engineering
BOOKING ON SECONDARY COST ELEMENTS
REVERSAL OF SALES COST
REVERSAL OF ADMIN COST
REVERSAL OF O/U COST
REVERSAL OF DEVELOPMENT COST
UE1740 Prod. costs of goods sold inc.calc.int
UE1760 Reversal of calculated interest
UE1780 Over/under absorption
561110 Tvorba/Zúčtování rezervy aut.-ztrátové zakázky NTD
UE1800 Changes in provisions for loss orders
562100 Tvorba ostatních rezerv - záruční opravy NTD
Other cost of sales
AUXILIARY COST OBJECTS
UE1890 Other cost of sales
UE1900 COST OF SALES
UE1990 GROSS PROFIT
UE2740 ABB MIP Charge-out costs
UE2742 ABB ESAP Charge-out costs
531000 management ABB, služby - ABB group
940188 II náklady group fees (country, trademark)
UE2750 ABB Group internal fees
UE2760 Net non-order related R&D expenses
568110 Tvorba opravných položek k pohledávkám - daňová
568120 Tvorba opravných položek k pohledávkám - NTD
UE2770 SALES EXPENSES
UE2780 GENERAL AND ADMINISTRATIVE EXPENSES
UE2790 SELLING, GENERAL AND ADMIN. EXPENSES
UE3070 INCOME BEFORE TAXES FROM DIVESTED COMP
UE3000 Amortization related to acquisitions
UE3820 Write-down/impair. of tang./intang.ass
573811 Zůstatková cena prod. stroje a zařízení 3.s.

573820 tržby z prod.strojů a zař.mimo budov a poz.-3.str.
UE3830 P/L from disp.o f mach./equip. sold 3p
UE3840 P/L from disp. of mach/equip. sold ABB
UE3850 P/L from disp. of land/build. sold 3p.
UE3860 P/L from disp. of land/build. sold ABB
UE3870 P/L on sale of S&P sold & asset s/o 3p
UE3880 P/L on sale of S&P sold &asset s/o ABB
UE3890 Write-down/impairment of S&P 3rd.party
UE3900 Write-down/impairment of S&P ABB Gr.
UE3910 Writedown/impair. of loans granted 3p.
UE3920 Writedown/impair. of loans granted ABB
UE3930 Profit/loss on group int. transf. ABB
UE3940 Restructuring costs
UE3950 UNUSUAL ITEMS
UE3970 OTHER INCOME / EXPENSE, NET
UE3990 EARNINGS BEFORE INTEREST AND TAXES
UE4100 DIVIDEND INCOME, 3rd. party
UE4150 DIVIDEND INCOME, ABB Gr.
UE4250 Profit/loss absorption, ABB Gr.
822810 přijaté úroky-3.str.
UE4300 INTEREST INCOME, 3rd. party
822910 přijaté úroky-abb
UE4350 INTEREST INCOME, ABB Gr.
611800 Nákladové úroky-3.strana
611803 Ostatní služby leasing CZ, úrok US
UE4720 INTEREST EXPENSE, 3rd. party
611502 IS úrokové náklady ABB
UE4750 INTEREST EXPENSE, ABB Gr.
621000 kurzové ztráty z vkladů a peněz
623000 kurzové ztráty ze zajištění závazků (hedging)
623001 kurzové zisky ze zajištění závazků (hedging)
831000 kurzové zisky z vkladů a peněz
UE4900 FINANCIAL PROFIT/LOSS (excl.exch.diff)
FINANCIAL ITEMS
UE5990 INCOME CONT.OP. BEFORE TAXES & MIN.INT
681000 daň z příjmu splatná
UE6200 CURRENT INCOME TAXES
CURRENT TAXES
UE6460 DEF.TAXES ON CHANGES IN TEMP. DIFFEREN
DEFERRED TAXES
TAXES
UE7800 INCOME FROM CONTINUING OPERATIONS
UE7900 Discontinued operations, gross
UE7990 NET INCOME

Nepřiřazené účty :

960181 XX Daňový odpis - licence a patenty
960192 XX Daňový odpis - budovy
960194 XX Daňový odpis - stroje a zařízení
960196 XX Daňový odpis nástrojů a forem

Příloha č. 2

CZELS	
INCOME STATEMENT	
Sales 1)	Third / Rel. party
Other operating income 1)	Third / Rel. party
Real-estate rental/leasing income	Third / Rel. party
Total revenues	Third party
Sales & other operating income, (ORDER RELATED)	ABB Group
Other operating income, (NON-ORDER RELATED)	ABB Group
Total revenues	ABB Group
Internal - external Revenues (IE) - order related	
Internal - external Revenues (IE) - non-order related	
Internal - internal Revenues (II) - order related	
Internal - internal Revenues (II) - non-order related	
Revenues (UE069 + UE079 + UE089)	
Production costs of goods sold (including calculated interest)	
Reversal of calculated interest	
Over/under absorption	
Change in provisions for loss order	
Other cost of sales	
Cost of sales	
Gross profit	
ABB MIP Charge-out costs	
ABB ESAP Charge-out costs	
ABB Group internal fees	
Net non order related R&D expenses	
Sales expenses	
General and administrative expenses	
Selling, general and administrative expenses (UE275 to UE278)	
Amortization related to acquisitions	
Income before taxes from equity accounted companies 3)	
Licence income	Third/Related party
Licence income	ABB Group
Miscellaneous 4)	
Profit/loss from disposal of mach.and equipment sold to	Third/Rel.parties
Profit/loss from disposal of mach.and equipment sold to	ABB Group
Profit/loss from disposal of land and buildings sold to	Third/Rel.parties
Profit/loss from disposal of land and buildings sold to	ABB Group
Profit/loss on sale of S&P and asset sellouts sold to	Third/Rel.parties
Profit/loss on sale of S&P and asset sellouts sold to	ABB Group
Write-down/impairment of shares and participations	Third/Rel.parties
Write-down/impairment of shares and participations	ABB Group
Write-down/impairment of loans granted	Third/Rel.parties
Write-down/impairment of loans granted	ABB Group
Write-down/impairment of tangible and intangible assets	
Profit/loss on group internal transfers 4)	ABB Group

Restructuring costs

Unusual items (UE383 to 394, incl. UE382)

Other income / expense, net (UE305-UE394)

Earnings before interest and taxes

Dividend income	Third /Related party
Dividend income	ABB Group
Profit/loss absorption	ABB Group
Interest income	Third /Related party
Interest income	ABB Group
Interest expense	Third /Related party
Interest expense	ABB Group

Costs of approved securitization programs

Financial profit/loss (incl. exchange rate differences)

Income from continuing operations before taxes and minority interest

	NTD costs
	Base for income tax
	Income tax
	Income tax in %
	UE620 from report
	Actual income tax
Current income taxes	22
Tax consolidation effect	

Deferred taxes

Taxes in equity accounted companies

Minority interest

Income from continuing operations

Discontinued operations, gross 6)

Taxes in discontinued companies 6)

Extraordinary items net of taxes 6) Third/Rel.parties

Changes in accounting principles net of taxes 6)

Net income

- 1) Not to be reported by FS-activities
- 2) To be reported by FS-activities only.
- 3) Only to be used for equity accounted companies, selected by CS-CO
- 4) Code only to be used after prior approval by CS-CO
- 6) Code only to be used after prior approval by CS-CO

Resumé

Cílem této práce bylo přiblížit problematiku US GAAP se zaměřením na účetní výkazy a konkrétně na sestavení výsledovky. V praxi jsem se tímto zabývala ve společnosti ABB s.r.o. v organizační jednotce ABB s.r.o. Service Ostrava. Jelikož ABB Group, jíž je tato firma součástí, má obchodovatelné akcie mimo jiné na Newyorské burze, používá US GAAP.

Práce je strukturována do tří částí. První část je věnována harmonizaci účetnictví a základní charakteristice harmonizačních proudů. Druhá část je pak už přímo zaměřena na významné aspekty US GAAP. V poslední části jsou charakterizovány účetní výkazy US GAAP a dále již navazuje část věnovaná výsledovce firmy ABB s.r.o.

The goal of this thesis was to advance towards the matter of US GAAP with a view to financial statements, specifically to preparation of income statement. I have been involved in this matter while working for a company ABB s.r.o., in an ABB s.r.o. Service Ostrava activity. As the ABB Group, where ABB s.r.o. is a part of, and among others it has tradeable stocks on big board, uses the US GAAP.

The thesis is divided into three parts. First part is devoted to accounting harmonisation and basic characteristic of its trends. Second part is directly focused on significant aspects of US GAAP. And last part describes US GAAP financial statements which is further on followed by company ABB s.r.o. income statement.